

## CONTABILIDADE

### OS INDICADORES DE DESEMPENHO UTILIZADOS NOS MUNICÍPIOS DO DISTRITO DE SETÚBAL

Ana Bela de Sousa Delicado Teixeira, [ana.bela.teixeira@esce.ips.pt](mailto:ana.bela.teixeira@esce.ips.pt)

Carlos Manuel Severino da Mata, [carlos.mata@esce.ips.pt](mailto:carlos.mata@esce.ips.pt)

Pedro Nuno Coelho Palhão Bicho Pardal, [pedro.pardal@esce.ips.pt](mailto:pedro.pardal@esce.ips.pt)

Nuno Miguel Delicado Teixeira, [nuno.teixeira@esce.ips.pt](mailto:nuno.teixeira@esce.ips.pt)

Instituto Politécnico de Setúbal / Escola Superior de Ciências Empresariais

#### RESUMO

A aplicação do POCAL deverá permitir a obtenção de indicadores de diversa ordem, nomeadamente, orçamentais, patrimoniais e de custos. Estes deverão possibilitar a análise de desempenho das autarquias locais medindo níveis de economia, eficiência e eficácia, e que sirvam de apoio à gestão autárquica. O objectivo do presente estudo centra-se na caracterização da informação sobre o desempenho dos municípios do distrito de Setúbal, com base no Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses e nos indicadores apresentados no Relatório de Gestão. Os resultados demonstram que os municípios apresentam fundamentalmente indicadores de carácter orçamental e/ou patrimonial, facto justificado pela fraca implementação da contabilidade de custos. Nos Relatórios de Gestão foram identificados 159 indicadores diferentes, sendo 115 de carácter orçamental e 44 económicos e/ou patrimoniais. Através da elaboração de um ranking de desempenho para o distrito de Setúbal confirmámos que os municípios melhores posicionados são os de Alcácer do Sal, Almada e Grândola.

#### ABSTRACT

The application of POCAL should permit the presentation of various kinds of indicators, including measures from budget information, financial and cost accounting. These should enable the analysis of municipalities' performance based on measuring levels of economy, efficiency and effectiveness, and serve as a support for management. The purpose of this study focuses on characterizing the existing information about of the municipalities in Setúbal district, that is included in the Annual Financial Report of Portuguese Municipalities and on the indicators presented in Management Report. This analysis showed that the indicators of municipalities have a budgetary and/or financial nature, justified by the poor implementation of cost accounting. On the management reports 159 indicators were identified, being 115 from budgetary information and 44 of financial nature. Also, through the development of a performance ranking for Setúbal district, we confirmed that Alcácer do Sal, Almada and Grândola are the municipalities best positioned.

#### PALAVRAS-CHAVE:

Contabilidade, POCAL, Autarquias Locais, Avaliação de Desempenho, Indicadores

#### KEY WORDS:

Accounting, POCAL, Local Government, Performance Measurement

#### INTRODUÇÃO

A aprovação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) implicou uma profunda alteração nos sistemas contabilísticos das autarquias locais. Diversos estudos de âmbito nacional têm vindo a debruçar-se sobre a implementação e o tratamento da informação decorrente da nova realidade contabilística do sector local. Nesse âmbito destaca-se o Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP) como um documento nacional de análise à prestação de contas neste sector. Igualmente os municípios do distrito de Setúbal tiveram de se adaptar a uma nova prática contabilística.

Neste sentido, e no âmbito do projecto de investigação em curso sobre a “Implementação do POCAL no distrito de Setúbal – O contributo da contabilidade para a gestão autárquica”, o presente estudo tem como objectivo geral, caracterizar a informação sobre o desempenho dos municípios do distrito de Setúbal, tendo por base a sua prestação de contas. Este objectivo decorre da necessidade de inventariar os indicadores que já estão a ser tratados e utilizados como referência para a avaliação de desempenho dos municípios em análise.

Para a concretização do objectivo global, foram definidos os seguintes objectivos específicos:

- Análise da informação constante do AFMP relativamente aos municípios do distrito de Setúbal;
- Elaboração de um ranking global do distrito de Setúbal;
- Análise à informação por indicadores constante nos Relatórios de Gestão destas entidades.

O nosso estudo desenvolve-se em três pontos. Iniciamos com a caracterização da contabilidade no sector local, resumindo as principais características dos sistemas contabilísticos estabelecidos no POCAL. De seguida, foi efectuada uma revisão de literatura aos estudos existentes sobre a análise da prestação de contas pelos municípios e sobre a importância dos indicadores de gestão, procurando evidência de informação sobre municípios do distrito de Setúbal. Posteriormente, apresenta-se o estudo empírico, caracterizando a amostra, identificando a informação relevante sobre as entidades seleccionadas e que constante do AFMP, bem como, a apresentação do seu ranking global. Igualmente, neste ponto são identificados e analisados os indicadores divulgados nos Relatórios de Gestão. Por fim, nas considerações finais é efectuado um resumo dos principais resultados do estudo e são apresentadas as linhas futuras de investigação.

## 1 – A CONTABILIDADE NAS AUTARQUIAS

Em 1999, com o decreto-lei 54-A/99, de 22 de Fevereiro, é aprovado o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) que representa um marco na contabilidade autárquica em Portugal. O POCAL vem introduzir nas autarquias um novo sistema contabilístico, alinhado com o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), mas que ao mesmo tempo responda às necessidades particulares de prestação de contas destas entidades. Após a aprovação do POCP em 1997, o POCAL representa o primeiro plano sectorial a ser aprovado no âmbito do sector público.

De acordo com o diploma de aprovação do POCAL todas as autarquias locais e entidades equiparadas<sup>1</sup> deveriam aplicá-lo no exercício económico de 2000. Contudo, foi adiada para 2002, em virtude de dificuldades sentidas pelas entidades autárquicas na elaboração do seu inventário e na valorização do seu balanço inicial.

No seu preâmbulo, O POCAL estabelece como principal objectivo a criação de condições para a integração consistente da **contabilidade orçamental, patrimonial e de custos** numa contabilidade pública moderna, que constitua um instrumento fundamental de apoio à gestão das autarquias locais e permita:

- O controlo financeiro e a disponibilização de informação para os órgãos autárquicos, concretamente o acompanhamento da execução orçamental numa perspectiva de caixa e de compromissos;
- O estabelecimento de regras e procedimentos específicos para a execução orçamental e modificação dos documentos previsionais;
- Atender aos princípios contabilísticos definidos no POCP, retomando os princípios orçamentais estabelecidos na Lei de Enquadramento Orçamental (LEO);
- A obtenção expedita dos elementos indispensáveis ao cálculo dos agregados relevantes da contabilidade nacional;
- A disponibilização de informação sobre a situação patrimonial de cada autarquia local (conhecimento integral e exacto da composição do património autárquico);
- A tomada de decisões estratégicas no domínio da orçamentação plurianual, face ao acompanhamento de compromissos com reflexos em anos futuros;
- A possibilidade de determinar correctamente, através da contabilidade de custos, o real custo de cada um dos serviços prestados, actividades e acções levadas a cabo pelas autarquias.

Desta forma, podemos verificar que os objectivos se centram essencialmente na quantidade e qualidade da prestação de contas autárquica e em proporcionar os meios para a obtenção de informação de apoio à gestão das autarquias. Esta informação deverá ser essencial à obtenção de melhorias em termos de economicidade, eficiência e eficácia, devendo igualmente facilitar a análise de indicadores e a avaliação de desempenho no sector local.

O sistema informação previsto no POCAL assenta em três sistemas contabilísticos, nomeadamente o Orçamental, Patrimonial e de Custos. No quadro seguinte apresenta-se resumidamente as características de cada um destes sistemas.

**Quadro 1 – A Contabilidade Orçamental, Patrimonial e de Custos no POCAL**

	<b>Contabilidade Orçamental</b>	<b>Contabilidade Patrimonial</b>	<b>Contabilidade de Custos</b>
<b>Aplicação</b>	Obrigatória	Obrigatória	Obrigatória
<b>Base de Reconhecimento</b>	Base de Caixa e de Compromissos	Base de Acréscimo	Base de Acréscimo
<b>Contas do Plano</b>	Classe 0 e Conta 25	Classes 1 a 8	Não é atribuída nenhuma Classe
<b>Método de Registo</b>	Digráfico	Digráfico	Omisso
<b>Classificação</b>	Classificação Económica das Despesas e Receitas	Modelo tipo Empresarial	Classificação Funcional
<b>Mapas obtidos, principais informações e outras características</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Controlo Orçamental</li> <li>• Mapas Orçamentais com informação de todas as fases da despesa e da receita</li> <li>• PPI – Plano Plurianual de Investimento</li> <li>• Documentos Previsionais</li> <li>• Informação de compromissos de exercícios futuros</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Demonstração dos Resultados por Natureza</li> <li>• Balanço Patrimonial</li> <li>• Valor actual do Imobilizado</li> <li>• Valor das Dívidas</li> <li>• Valor dos Stocks</li> <li>• Resultados Económicos</li> <li>• Bens de Domínio Público no Activo</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Demonstração dos Resultados por Funções (facultativo)</li> <li>• Fichas de Contabilidade de Custos</li> <li>• Apuramento dos custos dos bens e serviços, para a fixação das tabelas de tarifas e preços</li> <li>• Reclassificação de custos em directos (materiais, mão-de-obra, máquinas e viaturas e outros) e indirectos</li> <li>• Sistema de Custeio Total</li> <li>• Método de Repartição de Base Única</li> </ul>

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al.*, (1999).

Os três sistemas de contabilidade são de aplicação obrigatória, embora o Tribunal de Contas apenas fiscalize os documentos produzidos pelo sistema de Contabilidade Orçamental e Patrimonial. No entanto e de acordo com Carvalho *et al.*, (2009), alguns mapas da contabilidade custos (custos de cada bem ou serviços) deveriam ser igualmente integrados nos documentos de prestação de contas.

A contabilidade orçamental e o uso da classe 0 permitem prestar informação para controlar parte da execução orçamental das autarquias locais, nomeadamente o controlo da assunção de compromissos assentes na verificação de regularidade financeira. Em conjugação com o uso da conta 25 na contabilidade patrimonial permite o acompanhamento da execução orçamental face às previsões iniciais. O POCAL desenvolve igualmente regras orçamentais alinhadas com a LEO e um conjunto de directrizes e mapas que visam a elaboração previsional de mapas de cariz orçamental. De destacar a obrigatoriedade de se elaborar o Plano Plurianual de Investimentos (PPI) que resulta numa orçamentação do investimento a quatro anos e que deve consubstanciar-se nas Grandes Opções do Plano. O controlo de execução do PPI e do Orçamento revela indicadores extremamente importantes sobre a concretização dos objectivos traçados pelas entidades autárquicas para as suas actividades.

Por outro lado, a informação decorrente da Contabilidade Patrimonial é essencial para a valorização e controlo do património de cada autarquia, permitindo a obtenção de um Balanço e de uma Demonstração de Resultados, entre outra informação, nomeadamente sobre os níveis de endividamento das autarquias, de acordo com a Lei nº2/2007, de 15 de Janeiro – Lei das Finanças Locais.

De referir que de forma genérica, nas autarquias e tal como nas restantes entidades públicas, a produção de bens ou a prestação de serviços, pelo cariz social da sua existência, o lucro não pode ser o objectivo final, nem uma boa medida de desempenho para a medição da economia, eficiência e eficácia das autarquias. Por outro lado, a Contabilidade Patrimonial só evidencia o que se fez e o que existe, não fornecendo informação sobre as melhorias que poderão ser realizadas e como se processa a criação ou a formação de valor no seio da organização. Tal como refere Caiado (2002) ela é insuficiente para dar resposta às necessidades de informação para a gestão, dado que se trata de uma contabilidade do passado, cujas informações têm falta de actualidade e estão submetidas a normas rígidas, tendo como objecto o controlo das relações com terceiros, a revelação das variações patrimoniais e o apuramento do resultado global. Para gerir com economia e eficiência é necessário possuir um sistema de Contabilidade de Custos, que disponibilize as informações necessárias à redução e

controlo de custos dada a importância do controlo financeiro e da análise da eficácia nas entidades locais (Correia, 2002).

Neste âmbito o POCAL define um sistema de contabilidade de custos, resumindo-se no entanto, praticamente ao apuramento do custo dos bens e serviços. Estas regras apresentadas pelo POCAL para a elaboração da contabilidade de custos, contrariamente ao POCP, são relevantes para a uniformização do apuramento dos custos dos bens e serviços, para que não existam grandes diferenças entre as tabelas de tarifas e preços das diversas autarquias (Costa e Carvalho, 2006). Desta forma verifica-se que o sistema de contabilidade de custos, tal como definido no POCAL, visa essencialmente dar resposta ao previsto no Regime Geral de Taxas, da Lei 53-E/2006 de 29 de Dezembro, que obriga no nº 2 do seu art.º 8, a que “o regulamento que crie taxas municipais ou taxas das freguesias contém obrigatoriamente, sob pena de nulidade: a) A indicação da base de incidência objectiva e subjectiva; b) O valor ou a fórmula de cálculo do valor das taxas a cobrar; c) A fundamentação económico-financeira relativamente ao valor das taxas, designadamente os custos directos e indirectos, os encargos financeiros, amortizações e futuros investimentos realizados ou a realizar pela autarquia local”, entre outros aspectos.

Deste modo, verificamos que nas suas diversas vertentes, os sistemas contabilísticos permitem a elaboração de indicadores de desempenho das autarquias sobre diferentes ópticas, quer através da prestação de contas de forma obrigatória, quer através de divulgação voluntária ou disponibilizada por estudos independentes, como é o caso do Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses (AFMP).

## **2 – ESTUDOS SOBRE A DIVULGAÇÃO E ANÁLISE DE INDICADORES NOS MUNICÍPIOS**

Os diversos estudos existentes sobre a divulgação e importância de indicadores nas autarquias retratam essencialmente a realidade nacional, sendo praticamente nulo o tratamento de informação específica sobre os municípios do distrito de Setúbal, com excepção do AFMP em que podemos encontrar alguma informação nos rankings apresentados por município e por indicador. De uma forma genérica, os estudos efectuados analisam essencialmente a divulgação de indicadores com base nas demonstrações financeiras e orçamentais, bem como, a prática de divulgação de indicadores no Relatório de Gestão, tal como exigido no POCAL. Por outro lado, diversos investigadores têm-se debruçado sobre a importância dos indicadores de gestão para as autarquias, tendo contudo se deparado com uma fraca implementação de indicadores que tenham por base contabilidade analítica e que permitam medir de forma melhorada a economia, eficiência e eficácia da gestão dos seus recursos.

No âmbito da análise às demonstrações financeiras e orçamentais, o AFMP é o documento nacional de referência, sintetizando a avaliação do desempenho das autarquias através de uma análise de diversos indicadores tendo por base a prestação de contas anual de cada município português. O AFMP surge de um projecto liderado pelo Prof. Dr. João Carvalho, tendo sido iniciado com a análise à prestação de contas referente ao exercício económico de 2004. A última versão disponível e editada em 2010 diz respeito ao AFMP referente ao exercício económico de 2008, o qual será a base de análise de parte do nosso estudo à informação disponível sobre os municípios do distrito de Setúbal.

Como referido, o AFMP debruça-se essencialmente sobre a análise da informação orçamental e patrimonial, assentando a sua abordagem, depois de um capítulo sobre a organização do sector local e o enquadramento da contabilidade e finanças municipais, nos seguintes pontos:

- Análise da execução orçamental dos municípios, nomeadamente com a análise detalhada das receitas e despesas autárquicas, e de indicadores de cariz orçamental;
- Análise financeira, económica e patrimonial dos municípios, assentando essencialmente numa análise às rubricas do Balanço e Demonstração de Resultados;
- Análise dos rácios de endividamento, de acordo com as exigências da Lei das Finanças Locais;
- Análise às contas do sector empresarial local e dos serviços municipalizados.

A análise às contas dos municípios feita no AFMP é apresentada numa perspectiva nacional, identificando-se através de rankings os maiores/melhores e menores/piores municípios para os mais diversos indicadores. Por outro lado, e de forma a melhorar a comparabilidade entre municípios, a análise é normalmente enquadrada pela dimensão dos municípios (grandes, médios e pequenos). Neste sentido, numa análise aos indicadores dos municípios do distrito de Setúbal apenas é possível de identificar aqueles que se inserem nos mais ou menos em cada indicador. Um dos objectivos do presente trabalho é a identificação no AFMP das referência sobre a *performance* dos municípios do distrito de Setúbal, pelo que, a mesma será desenvolvida no capítulo seguinte.

O AFMP apresenta no final um ranking global de desempenho dos municípios como conjugação do seu desempenho em diversos indicadores de cariz orçamental e patrimonial (incluindo os de endividamento). Da mesma forma, e em virtude de o AFMP evidenciar apenas parte da situação dos municípios que são âmbito do nosso trabalho, mais à frente apresentaremos a elaboração de um ranking global de desempenho, apenas para os municípios do distrito de Setúbal, seguindo a metodologia de base adoptada no AFMP.

Outro aspecto importante de divulgação de indicadores, prende-se com a informação que deve constar no Relatório de Gestão que de acordo com o ponto 13 do POCAL deve contemplar os seguintes aspectos: “A situação económica relativa ao exercício, analisando em especial a evolução da gestão dos diferentes sectores de actividade da autarquia local, designadamente no que respeita ao investimento, condições de funcionamento, custos e proveitos, quando aplicável; Uma síntese da situação financeira da autarquia, considerando os indicadores de gestão financeira apropriados à análise de balanços e de demonstrações de resultados; Evolução das dívidas de curto, médio e longo prazo, de terceiros e a terceiros, nos três últimos anos, individualizando, naquele último caso, as dívidas a instituições de crédito das outras dívidas a terceiros; Proposta fundamentada da aplicação do resultado líquido do exercício; Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício.”

Se por um lado o POCAL faz referência à necessidade dos municípios apresentarem indicadores de gestão no Relatório de Gestão, por outro não define que tipo de indicadores devem ser apresentados. Deste modo, é possível que um indicador tenha significados diferentes para cada município. Carvalho *et al.* (2006a) refere que o Relatório de Gestão deve proporcionar uma visão clara da situação orçamental, financeira, patrimonial e económica relativa ao exercício, reflectindo a eficiência na utilização dos meios afectos à realização das actividades desenvolvidas pelo município e a eficácia na concretização dos objectivos. Igualmente defendem a necessidade de uma normalização dos indicadores mínimos a apresentar por cada município.

Com o objectivo de uniformização da informação, no seu estudo Carvalho *et al.* (2006a) sugerem um conjunto de indicadores de gestão com base orçamental (quadro 2) e patrimonial (quadro 3) para o Relatório de Gestão que devem analisar comparativamente os últimos cinco anos.

**Quadro 2 – Indicadores de Gestão Orçamentais**

<b>Indicadores Orçamentais</b>
Receita Total / Despesa Total
(Receita Total - Passivo Financeiro) / (Despesa Total - Amortizações)
Receitas Correntes Executadas / Receitas Correntes Orçadas
Receita Total Corrente do ano n / Receita Total Corrente do ano n-1
Impostos e Taxas / Receitas Correntes
Impostos e Taxas do ano n / Impostos e Taxas do ano n-1
Transferências Correntes / Receitas Correntes
Receitas Correntes / Receitas Totais
Despesas Correntes Executadas / Despesas Correntes Orçadas
Despesas com Pessoal / Despesas Correntes
Transferências Correntes Efectuadas / Despesas Correntes
Despesas de Capital Executadas / Despesas de Capital Orçadas
Despesas de Capital / Despesas Totais
Juros Pagos / Receita Corrente
Despesas Correntes do ano n / Despesas Correntes do ano n-1
Serviço da Dívida / Receita Corrente
Dívidas / Receita Corrente
Amortizações de Empréstimos / Empréstimos Utilizados
Empréstimos Utilizados do ano n / Investimentos do ano n
Investimento do ano n / Investimento do ano n-1

**Fonte:** Carvalho *et al.*, (2006a:668)

**Quadro 3 – Indicadores de Gestão Económicos e/ou Patrimoniais**

<b>Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais</b>
Imobilizado Líquido do ano n / Imobilizado líquido do ano n-1
Amortizações Acumuladas / Activo Bruto
Disponibilidades do ano n / Disponibilidades do ano n-1
Proveitos diferidos do ano n / Proveitos Diferidos do ano n-1
Dívidas a pagar a curto prazo do ano n / Dívidas a curto prazo do ano n-1
Dívidas a pagar a médio e longo prazo do ano n / Dívidas a médio e longo prazo do ano n-1
Dívidas a pagar / Activo Líquido
Dívidas a receber do ano n / Dívidas a receber do ano n-1
Ajustamentos / Dívidas a receber
Resultado Líquido / Fundos Próprios
Proveitos Totais do ano n / Proveitos Totais do ano n-1
Vendas e Prestações de Serviços do ano n / Vendas e Prestações de Sserviços do ano n-1
Transferências recebidas do ano n / Transferências recebidas do ano n-1
Proveitos Totais / Custos Totais
Custos Totais do ano n / Custos Totais do ano n-1
Fornecimentos e Serviços Externos do ano n / Fornecimentos e Serviços Externos do ano n-1
Custos com o Pessoal / Custos Totais
Custos Financeiros do ano n / Custos Financeiros do ano n-1

**Fonte:** Carvalho *et al*, (2006a:668-669)

Através dos AFMP entre os anos de 2004 e 2007, verificámos que ocorreu uma melhoria na divulgação de indicadores pelos municípios portugueses, apesar do aumento de municípios que em 2007 não apresentaram nenhum indicador.

**Quadro 4 - Indicadores Apresentados no Relatório de Gestão dos Municípios Portugueses**

	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
Mínimo	0	0	0	0
Nº de municípios com Zero Indicadores	86	69	51	74
Máximo	74	75	64	82
Nº de municípios com o máximo de Indicadores	n.d	1	1	1
Média	12.5	14.5	10.7	16.9

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al*, (2006, 2007, 2008, 2009)

Relativamente aos tipos de indicadores que têm sido apresentados pelos municípios, constatamos que dão maior importância à informação orçamental, apesar de ter ocorrido um aumento dos indicadores económicos e patrimoniais.

**Quadro 5 – Tipo de Indicadores Apresentados no Relatório de Gestão**

<b>Tipo</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
Orçamentais	333	660	784
Económico e/ou patrimoniais	131	336	433
Outros	0	6	15
<b>Total</b>	<b>464</b>	<b>1002</b>	<b>1232</b>

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al*, (2006, 2007, 2008)

Os indicadores orçamentais que mais se repetem no relatório de gestão dos municípios portugueses no ano de 2007 são Carvalho *et al*, (2009:189): (Despesas com Pessoal / Despesas totais); (Despesas com Pessoal / Despesas Correntes); (Despesas com Pessoal / Receitas Correntes); (Receitas correntes / Receitas totais); (Receita Total / Despesa Total); (Passivos Financeiros / Investimentos).

De salientar, que não foram sugeridos nos quadros 2 e 3 indicadores do subsistema de contabilidade de custos, apesar da sua importância para medir a economia, eficiência e eficácia, o que foi justificado pela fraca implementação deste subsistema de contabilidade, apesar de ser obrigatório.

Neste contexto Teixeira *et al.* (2010) e Mata (2010) verificaram que os municípios em estudo ainda demonstram pouca atenção a esta temática, dado que ainda nenhum município possui um sistema de contabilidade de custos totalmente implementado (25% (3 municípios) já o implementaram parcialmente). Assim, 75% (9 municípios) ainda não iniciaram o processo de implementação deste sistema de contabilidade.

Relativamente aos motivos que podem justificar a não implementação de um sistema de contabilidade de custos, são apontadas a falta de formação dos trabalhadores e a falta de recursos humanos (ambos com 50% - 4 respostas), seguidas da falta de meios informáticos (com 25% - 2 respostas). Para Teixeira *et al.*, (2005:74), na implementação dos diferentes sistemas contabilísticos as entidades “podem ter algumas dificuldades de implementação por necessidades de mudanças comportamentais e formação adequada dos Recursos Humanos e da adequação do Sistema de Informação”. Estes motivos destacam a necessidade de recrutar pessoal qualificado para a implementação deste sistema de contabilidade de custos. Observações também evidenciadas no estudo aos municípios da região norte de Portugal (Costa, 2005). Ainda Costa (2005), verificou que o motivo que mais contribuiu para a não implementação do sistema de contabilidade de custos, foi o facto de os documentos produzidos por esse sistema não serem exigidos pelo Tribunal de Contas. Assim, o Tribunal de Contas devia exigir na prestação de contas alguns documentos extraídos da contabilidade de custos. “Esta obrigatoriedade contribuiria para aumentar o nível de implementação deste subsistema contabilístico, de grande utilidade mas com baixo nível de implementação” (Carvalho *et al.*, 2009:165).

Teixeira *et al.* (2010) e Mata (2010) constataram que os municípios do distrito de Setúbal consideram muito relevante um sistema que disponibilize informação que permita planear, avaliar e controlar as actividades desenvolvidas pela entidade, apoiar a tomada de decisões, isto é, informação para satisfazer as necessidades de gestão. Costa (2005) obteve o mesmo resultado a nível nacional. De realçar que os municípios do distrito de Setúbal consideram igualmente muito relevante que o sistema disponibilize indicadores que permitam medir a economia, eficiência e eficácia (Teixeira *et al.*, 2010 e Mata, 2010). Opinião partilhada por Jones e Pendlebury (2000), Correia (2002), Nicolau *et al.*, (2004), que referem que a informação extraída da contabilidade de custos irá facilitar a medição e a gestão com economia, eficiência e eficácia, pelo que, aconselham a implementação de um sistema que proporcione informação que permita a redução e controlo dos custos.

### **3 – ESTUDO EMPÍRICO E ANÁLISE DE RESULTADOS**

#### **3.1 – CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA E METODOLOGIA**

Segundo a Constituição da República Portuguesa no nº 2 do art. 235, Autarquias Locais são “pessoas colectivas territoriais dotadas de órgãos representativos, que visam a prossecução de interesses próprios das populações respectivas”, ou seja, as freguesias e municípios. A freguesia é a autarquia local que dentro do território municipal, visa a prossecução dos interesses comuns da população residente nas suas delimitações (Amaral, 2002). Os principais órgãos são Assembleia de Freguesia e a Junta de Freguesia. Relativamente ao município é a autarquia local que visa a prossecução dos interesses comuns da população residente num território delimitado (concelho), através de órgãos eleitos (Amaral, 2002). Os principais órgãos do município são: Assembleia Municipal, a Câmara Municipal e o Presidente da Câmara. De realçar, que um município pode integrar, com existência autónoma e estrutura própria, empresas mistas e municipais e serviços municipalizados.

Em Portugal, existem 308 municípios, 278 no continente e 30 nas Regiões Autónomas dos Açores e da Madeira, e 4259 freguesias, 4050 no continente e 209 nas Regiões Autónomas. De referir ainda que existem 55 serviços municipalizados e 184 empresas municipais (DGAL, 2010).

Os municípios portugueses podem ser repartidos em três dimensões (Carvalho *et al.*, 2010):

- Pequenos: com população menor ou igual a 20.000 habitantes;
- Médios: com população maior que 20.000 habitantes e menor ou igual a 100.000 habitantes;
- Grandes: com população superior a 100.000 habitantes.

**Quadro 6 – Municípios Portugueses por Dimensão**

Pequenos	Médios	Grandes
180 Municípios	105 Municípios	23 Municípios
58,4%	34,1%	7,5%

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al.*, (2010).

No distrito de Setúbal existem 13 municípios e 82 freguesias, que ocupam uma área global de 5.095 Km<sup>2</sup> (quadro 7). No presente estudo, só os municípios serão analisados, uma vez que, apenas estas entidades apresentam actualmente contas de acordo com o POCAL. Contudo, no âmbito dos municípios, excluímos as empresas municipais por estarem sujeitas ao Sistema de Normalização Contabilística (SNC) e os serviços municipalizados ou outras instituições, por questões de exequibilidade.

**Quadro 7 - Caracterização dos Municípios do Distrito de Setúbal**

Município	Freguesias	Áreas (Km <sup>2</sup> )	Nº de Habitantes			
			2005	2006	2007	2008
Grande Dimensão						
Seixal	6	96	167.839	170.626	173.406	175.837
Almada	11	70	165.770	166.013	166.148	166.103
Setúbal	8	172	121.384	122.554	123.584	124.459
Média Dimensão						
Barreiro	8	32	78.803	78.610	78.277	77.893
Moita	6	55	70.638	71.019	71.374	71.596
Palmela	5	463	59.399	60.619	61.758	62.820
Sesimbra	3	195	46.098	48.110	50.236	52.371
Montijo	8	348	40.691	40.952	41.210	41.432
Santiago do Cacém	11	1.060	30.069	29.919	29.698	29.482
Pequena Dimensão						
Alcochete	3	129	15.550	16.194	16.813	17.464
Grândola	5	807	14.328	14.214	14.089	13.979
Sines	2	203	13.645	13.674	13.681	13.681
Alcácer do Sal	6	1.465	13.482	13.354	13.191	13.017
Total	82	5.095	837.696	845.858	853.465	860.134

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al.* (2010, 297:306).

Neste quadro síntese do número de habitantes dos municípios do distrito de Setúbal, optamos por efectuar a sua apresentação evidenciando também a sua dimensão, de acordo com o proposto no AFMP de 2008.

Globalmente, nos quatro anos em análise, verificamos que o número de habitantes do distrito de Setúbal cresceu anualmente, totalizando em 2008 setecentos e noventa e sete mil, trezentos e catorze habitantes. Todavia, esse crescimento não foi acompanhado nos municípios do Barreiro, Santiago do Cacém, Grândola e Alcácer do Sal onde houve de ano para ano, um decréscimo do número de habitantes. Através do AFMP de 2008, podemos constatar ainda que o distrito de Setúbal é dos maiores do país, sendo o 4º em população residente e o 6º em densidade populacional. Acresce ainda o facto de juntamente com Lisboa e Faro, ser o distrito com maior crescimento populacional nesse ano.

O estudo vai assentar na análise em 2008 do conteúdo do AFMP e dos Relatórios e Contas dos municípios do distrito de Setúbal. Os Relatórios e Contas são obtidos nos respectivos sítios na *Internet*, onde os municípios devem publicitar os seus documentos de prestação de contas de acordo com o n.º 2 do artigo 49.º da Lei das Finanças Locais. Neste sentido, e após pesquisa e recolha dos documentos de prestação de contas, verificou-se que 3 dos municípios não cumpriam com o dever de publicitação. Por este motivo, nas partes em que o estudo assenta na necessidade de análise dos Relatórios e Contas, apenas se considerou para a análise **10 municípios**, sendo excluídos os municípios de Alcochete, Palmela e Sesimbra.

A metodologia de análise dos Relatórios e Contas assenta na verificação de conteúdo e no tratamento da informação recolhida através quadros e estatística descritiva. Em cada uma das questões de investigação é explicada de forma mais detalhada como os dados foram tratados.



### 3.2 – ANÁLISE DO AFMP E O RANKING DOS MUNICÍPIOS DO DISTRITO DE SETÚBAL

Sendo o AMFP, a referência na avaliação de desempenho dos municípios e um documento que permite a análise dos municípios através de rankings e nos quais pode constar informação sobre o distrito de Setúbal, o primeiro objectivo de investigação prende-se com a identificação de informação orçamental e patrimonial disponibilizada para cada município do distrito. Posteriormente, e de forma a melhorar a análise será elaborado e apresentado um ranking global dos municípios do distrito de Setúbal.

Assim, através da análise à informação sobre execução orçamental apresentada no AFMP, podemos verificar que ao nível dos indicadores de receitas, os municípios com maior peso de receitas próprias são essencialmente do litoral do país e de maior dimensão, o que se traduz igualmente numa maior capacidade de obtenção de receitas provenientes de impostos. O município de Sesimbra é o melhor posicionado no distrito (6ª posição) com uma independência financeira (peso das receitas próprias nas receitas totais) de 77%. No quadro seguinte podemos verificar que a maioria dos municípios do distrito de Setúbal figura entre os 50 com maior peso de receitas próprias. De referir ainda que nenhum dos municípios figura nos 50 com menor independência financeira.

**Quadro 8 - Municípios com maior Independência Financeira em 2008**

Posição	Município	Dimensão	% (2008)	% (2007)
6	Sesimbra	M	81%	85%
9	Setúbal	G	77%	74%
14	Palmela	M	74%	78%
17	Almada	G	72%	76%
18	Alcochete	P	71%	71%
19	Montijo	M	70%	67%
21	Seixal	G	70%	82%
31	Sines	P	64%	46%
49	Barreiro	M	57%	66%

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al.* (2010:57-58).

Dentro da análise das receitas próprias, os impostos e taxas são as receitas mais relevantes, sendo normal que os municípios citados no quadro anterior estejam quase todos no ranking dos 35 municípios com maior peso destas receitas na sua estrutura total de receita.

**Quadro 9 - Municípios com maior Peso de Receitas Provenientes de Impostos e Taxas em 2008**

Posição	Município	Dimensão	%
9	Montijo	M	59,7%
10	Palmela	M	59,1%
15	Setúbal	G	56,8%
18	Almada	G	54,6%
20	Alcochete	P	53,9%
21	Seixal	G	53,6%
26	Sesimbra	M	50,1%

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al.* (2010:68-69).

Outro aspecto importante, consiste na análise da receita proveniente do recurso a crédito. O AFMP faz referência aos municípios com menor peso (perto de 0%) de receitas creditícias, onde constam Alcácer do Sal, Alcochete e Setúbal. Na avaliação do grau de execução da receita é possível retirar do AFMP alguma informação sobre a *performance* nos municípios do distrito de Setúbal. Nos 35 municípios com maior grau de execução (receita cobrada face ao valor orçamentado) figuram em 2ª lugar Palmela (100,2%), 13ª Almada (91,7%), 15ª Grândola (90,7%) e 16ª Moita (90,1%). Quanto aos 35 municípios com menor grau de execução, apenas consta Sines com um grau de execução de 44,0%.

Ao nível do orçamento de despesa e a nível nacional, as despesas com pessoal assumem-se como aquelas que maior peso têm no total de despesa. Desta forma torna-se interessante verificar a situação dos municípios do distrito de Setúbal quanto a esta rubrica. São 7 os municípios que figuram nos 35 com maior peso das despesas com pessoal, sendo inclusive Alcochete a entidade que lidera o ranking com 58,4% da sua despesa total a ser aplicada na rubrica de pessoal. Já no ranking dos municípios com menor peso, não existe referência a qualquer município do distrito de Setúbal.

**Quadro 10 - Municípios com maior Peso das Despesas com Pessoal nas Despesas Totais**

2008				2007
Posição	Município	Dimensão	%	Posição
1	Alcochete	P	58,4%	3
4	Moita	M	51,6%	9
7	Santiago do Cacém	M	49,0%	20
13	Sesimbra	M	46,2%	28
29	Barreiro	M	42,2%	18
31	Montijo	M	41,9%	26
33	Setúbal	G	40,9%	12

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al.* (2010:100).

Sobre as restantes rubricas de despesa não são disponibilizados rankings, pelo que não foi possível verificar a situação dos municípios de Setúbal a esse nível. Contudo da análise global pode-se constatar que a autarquia de Sines figura igualmente nos municípios com menor rácio entre as receitas liquidadas e as receitas previstas, com cerca de 47,4%, manifestamente abaixo da execução da despesa comprometida, de 77,3%.

Ao nível da análise da informação do Balanço, as rubricas de Activo e Fundos Próprios são apresentados apenas na perspectiva nacional. Contudo, para o passivo o AFMP estabelece rankings, podendo verificar-se que ao nível dos municípios com menor passivo exigível em 2008, apenas Alcácer do Sal figura no ranking (posição 20 e um passivo de cerca de 2.213 mil euros). Contudo, este ranking é influenciado pela dimensão dos próprios municípios sendo composto quase em exclusivo por entidades de pequena dimensão. Assim, a análise é apresentada posteriormente por dimensão dos municípios e por número de habitantes. No ranking dos municípios de pequena dimensão com menor passivo exigível, podemos confirmar que Alcácer pouco altera a sua posição (19<sup>o</sup>), sendo que nenhum município do distrito Setúbal de média dimensão figura nesse ranking. Já na análise dos municípios de grande dimensão com menor passivo exigível podemos verificar que Almada é o melhor cotado com 41.496 mil euros e ocupando a 3<sup>a</sup> posição do ranking. Numa análise por habitante podemos constatar que Palmela é o município melhor cotado. Por outro lado, a melhoria a este nível no município de Almada fez com que passasse a constar no ranking de 2008.

**Quadro 11 - Municípios com menor Passivo Exigível por Habitante em 2008**

Posição	Município	Dimensão	Dívida por Habitante
9	Palmela	M	169,07 €
10	Alcácer do Sal	P	170,03 €
32	Almada	G	249,82 €

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al.* (2010:135).

No ranking dos municípios com maior passivo exigível encontra-mos na 15<sup>a</sup> posição, Setúbal com 75.726 mil euros e na 22<sup>a</sup> posição, Seixal com 60.057 mil euros. Contudo, o município de Setúbal tem vindo a reduzir o seu passivo exigível, sendo que representou a nível nacional 4<sup>a</sup> maior redução de passivo exigível de 2007 para 2008. Igualmente Almada sofreu uma redução no seu passivo exigível. No sentido contrário aparecem os municípios do Seixal e de Sesimbra que no ranking nacional ocupam as posições 11 e 21 ao registarem os maiores aumentos dos seus passivos exigíveis face a 2007. O AFMP apresenta ainda uma análise de liquidez<sup>2</sup> e no âmbito da lei das finanças locais uma análise de endividamento líquido<sup>3</sup>. Na sua grande maioria os municípios portugueses sofrem de falta de liquidez sendo que dos 308 municípios, apenas 36% apresentam liquidez positiva. O quadro seguinte identifica os municípios do distrito de Setúbal que figuram no ranking dos 35 municípios com maior liquidez

**Quadro 12 - Municípios com maior Liquidez**

Posição	Município	Dimensão	Ranking 2008	Ranking 2007
2	Almada	G	51.306.987	59.543.702
13	Seixal	G	13.480.975	9.686.966
22	Setúbal	G	4.993.852	n.d.
23	Palmela	M	4.388.901	4.305.539

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al.* (2010:138-139).

No ranking dos 35 municípios com menor liquidez, surge apenas o município de Sines na 24<sup>a</sup> posição e com uma liquidez negativa de 11.187 mil euros. Quanto ao endividamento líquido, dos 35 municípios sem (valores negativos) ou com baixo endividamento podemos encontrar na 2<sup>a</sup> posição Almada (-13.887 mil euros) e Alcácer

do Sal na 27ª posição com um valor de 388 mil euros. Os municípios anteriormente mencionados surgem igualmente no ranking dos municípios com menor índice de endividamento líquido em relação às receitas do ano anterior, ranking que inclui ainda o município de Palmela. Dos 35 municípios com maior endividamento, apesar da redução em 10% face ao ano de 2007, encontra-se Setúbal com 59.242 mil euros.

Noutros indicadores é de salientar, que Alcácer do Sal é o único a constar no ranking dos 25 municípios com menor peso da dívida à banca sobre as receitas cobradas em n-1, apresentando um rácio de 11%. No ranking contrário surge Moita com 140,6% e Setúbal com 139,7%. Dos municípios de pequena dimensão com um valor de dívidas a fornecedores superior a 50% das receitas totais, encontramos na 26ª posição Sines com um índice de 67%, resultante de 15.000 mil euros de dívidas a fornecedores e 22.262 mil euros de receitas cobradas em 2007. Já no ranking dos 35 municípios com menor índice<sup>4</sup> de dívida a fornecedores em 2008, face às receitas totais de 2007, surge na 34ª posição Palmela com 4,6%.

Ao nível da análise económica defende Carvalho *et al.* (2010:145), que o “resultado económico ainda não pode ser visto como o principal indicador de análise comparativa da eficácia dos municípios”. Justificando pelo facto de os municípios não utilizarem critérios de valorimetria idênticos, nem reconhecem no Activo todo o imobilizado e nas Demonstrações de Resultados as respectivas amortizações, bem como, não cumprirem algumas das regras do POCAL. Dos 25 municípios com maior resultado económico negativo, surgem 2 do distrito de Setúbal, ou seja, Seixal (-4.927 mil euros) e Setúbal (-3.096 mil euros). De salientar, o município de Almada com o 4º maior resultado económico em 2008, com o montante de 12.254 mil euros. No quadro seguinte apresenta-se os principais dados económicos dos municípios do distrito de Setúbal, bem como o valor do passivo exigível.

**Quadro 13 - Municípios do Distrito de Setúbal - Dados Económicos (unidade: euros)**

Municípios	Total de Custos	Total de Proveitos	Resultado Operacional	Resultado Exercício	Passivo Exigível
Alcácer do Sal	15.925.879	16.350.389	1.016.391	424.510	2.213.315
Alcochete	12.515.348	12.853.969	-281.751	338.621	6.330.802
Almada	70.594.013	82.848.468	6.256.060	12.254.455	41.496.230
Barreiro	36.267.381	37.693.909	5.233.611	1.426.528	34.443.357
Grândola	15.582.689	19.206.364	3.165.349	3.623.675	12.528.040
Moita	26.529.745	28.230.016	2.706.025	1.700.271	31.456.317
Montijo	30.054.652	27.846.227	-243.392	-2.208.425	16.898.370
Palmela	44.778.546	42.492.058	-2.542.020	-2.286.488	35.971.885
Santiago Cacém	21.803.345	21.592.038	-559.360	-211.307	19.241.384
Seixal	90.088.159	85.161.374	379.880	-4.926.785	60.057.433
Sesimbra	41.718.627	43.036.438	-3.459.056	1.317.811	24.204.440
Setúbal	73.500.118	70.404.106	1.969.560	-3.096.012	75.726.187
Sines	19.066.098	20.838.247	2.269.687	1.772.149	22.613.475
Total dos Municípios do Distrito de Setúbal	498.424.600	508.553.603	15.910.984	6.584.705	383.181.235

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al.* (2010:194-212).

Quando analisados os resultados operacionais dos municípios do distrito de Setúbal, que representam 3,1% dos proveitos totais, verificamos que cinco (Alcochete, Montijo, Palmela, Santiago do Cacém e Sesimbra) apresentam resultados operacionais negativos. Por outro lado, se essa análise se situar ao nível dos resultados do exercício, que representam 1,3% do total dos proveitos, os municípios com valores negativos continuam a ser cinco, mas apenas três são coincidentes, sendo que os municípios de Sesimbra e Alcochete trocam com os municípios do Seixal e Setúbal.

De forma a medir a *performance* global dos municípios o AFMP estabelece um ranking global, seleccionando de acordo com a análise detalhada anteriormente, os quinze indicadores que segundo os autores, melhor avaliam a gestão financeira, económica, patrimonial e orçamental dos municípios<sup>5</sup>, e que constam do quadro 14.

**Quadro 14 - Indicadores para o Ranking Global**

Nº	Indicador	Fonte de Informação	Peso
1	Dívidas a terceiros por habitante	Balanço	2
2	Liquidez	Balanço	2
3	Endividamento líquido por habitante	Balanço	2
4	Resultado operacional por habitante	Demonstração Resultados	1
5	Peso dos custos com pessoal nos custos operacionais	Demonstração Resultados	1
6	Diminuição das dívidas de curto prazo	Balanço	1
7	Diminuição dos passivos financeiros	Balanço	2
8	Grau de execução da receita líquida relativamente às despesas comprometidas	Mapas Controlo Orçamental	1
9	Prazo médio de pagamentos	DGAL	1
10	Saldo primário na óptica dos compromissos	Mapas Controlo Orçamental	1
11	Índice de endividamento líquido	Balanço e Mapas Controlo Orçamental	1
12	Diminuição do endividamento líquido	Balanço	2
13	Peso das dívidas a instituições de crédito nas receitas n-1	Balanço e Mapas Controlo Orçamental	1
14	Peso das dívidas a fornecedores nas receitas n-1	Balanço e Mapas Controlo Orçamental	1
15	Grau de execução da receita cobrada relativamente à despesa paga	Mapas Controlo Orçamental	1

**Fonte:** Adaptado de Carvalho *et al.* (2010:214-215).

O ranking global foi obtido pelos autores, ao considerarem para cada indicador a atribuição de uma pontuação de 10 pontos aos 25 melhores municípios, 9 pontos do 26º ao 50º, 8 pontos de 51º ao 75º, e assim sucessivamente. Deste forma foram pontuados 250 municípios por cada indicador. Por outro lado, alguns indicadores tiveram uma ponderação de 2 em virtude da sua importância no âmbito das exigências da Nova Lei das Finanças Locais. Posteriormente e com base nos pressupostos enunciados, foram elaborados 3 rankings:

- Ranking Global dos 10 melhores municípios de grande dimensão, em termos de eficiência financeira;
- Ranking Global dos 20 melhores municípios de média dimensão, em termos de eficiência financeira;
- Ranking Global dos 30 melhores municípios de pequena dimensão, em termos de eficiência financeira.

Pela análise dos rankings nacionais apresentados verificamos que apenas um município do distrito de Setúbal figura em cada ranking. Nos de grande dimensão, Almada ocupa a 5ª posição, nos de média dimensão Palmela é o 20º e nos de pequena dimensão Alcácer do Sal é o 19º.

Assim, a informação disponibilizada não identifica o ranking de todos os municípios do distrito de Setúbal, sendo nosso objectivo de investigação a obtenção de um ranking global exclusivo do distrito. Para a realização deste objectivo tivemos por base os indicadores propostos no AFMP e a análise de informação constante nos Relatórios e Contas de 2008 dos respectivos municípios. Contudo, como referido na caracterização da amostra, apenas foi possível recolher os Relatórios e Contas de 10 municípios. Por outro lado, não foi possível a obtenção de 3 indicadores (índice de endividamento público, peso das dívidas a instituições de crédito nas receitas n-1, peso das dívidas a fornecedores nas receitas n-1), em função de a prestação de contas do ano de 2007 não se encontrar disponível para todos os 10 municípios tratados. Igualmente não foi possível a obtenção dos prazos médios de pagamento, visto a DGAL apenas evidenciar este indicador para os municípios com prazos médios superiores a 90 dias. Podemos contudo constatar, que da lista divulgada fazem parte os municípios de Sines (247 dias), Barreiro (170 dias), Setúbal (148 dias), Alcochete (133 dias) e Santiago do Cacém (91 dias).

Foram assim retirados da constituição do ranking global 3 municípios e 4 dos indicadores propostos no AFMP de 2008. O ranking global apresentado, cruza portanto, o ranking individual de 10 municípios do distrito de Setúbal em 11 indicadores. Estes seguem a mesma ponderação considerada no AFMP, sendo que a pontuação é obtida de forma inversa à classificação em cada indicador. Por exemplo, Alcácer do Sal é o 1º no ranking de dívidas a terceiros por habitante, obtendo assim 10 pontos. Como este indicador é ponderado a 2, os pontos considerados para o ranking global são 20. O último dos 10 municípios representa 1 ponto ou 2 pontos no caso do indicador ter ponderação 2. No final para se obter a pontuação global somou-se a pontuação individual e ponderada de cada município em cada indicador, tal como exposto no quadro 17. Os quadros seguintes (15 e 16) apresentam o ranking dos municípios do distrito de Setúbal, sendo que o segundo enquadra os municípios pela sua dimensão.

**Quadro 15** - Ranking Global dos Municípios do Distrito de Setúbal em 2008

Ranking	Municípios	Dimensão	Pontuação
1	Alcácer do Sal	P	123
2	Almada	G	119
3	Grândola	P	107
4	Setúbal	G	89
5	Barreiro	M	86
6	Montijo	M	80
7	Seixal	G	80
8	Sines	P	69
9	Moita	M	67
10	Santiago do Cacém	M	60
11	Alcochete	P	n.d.
11	Palmela	M	n.d.
11	Sesimbra	M	n.d.

Fonte: Elaboração Própria

**Quadro 16** - Ranking dos Municípios do Distrito de Setúbal por dimensão

Ranking	Municípios	Pontuação
<b>Grande Dimensão</b>		
1	Almada	119
2	Setúbal	89
3	Seixal	80
<b>Média Dimensão</b>		
1	Barreiro	86
2	Montijo	80
3	Moita	67
4	Santiago do Cacém	60
5	Palmela	n.d.
5	Sesimbra	n.d.
<b>Pequena Dimensão</b>		
1	Alcácer do Sal	123
2	Grândola	107
3	Sines	69
4	Alcochete	n.d.

Fonte: Elaboração Própria

Pelos quadros apresentados podemos observar que os rankings são consistentes com a informação prestada no AFMP para os melhores municípios a nível nacional. Pelo quadro 15, podemos observar que Alcácer do Sal é o município que lidera o ranking, seguido de Almada, sendo juntamente com Palmela (não disponível no nosso estudo) os únicos a figurar entre os melhores colocados no AFMP. Por sua vez, Santiago do Cacém é o município com pontuação atribuída que fecha o ranking no distrito de Setúbal.

Individualmente nos indicadores analisados e conforme o quadro 17, podemos verificar que o municípios de Alcácer do Sal e Almada repartem entre si a primeira e segunda posições em termos de indicadores que analisam o endividamento, nomeadamente o das Dívidas a terceiros por habitante, o da Liquidez e o Endividamento Líquido por habitante. Contudo, estas posições já não são as mesmas nos indicadores que evidenciam a evolução no edividamento destas entidades, do ano de 2007 para 2008. Em termos de evolução, o município de Setúbal lidera os rankings relativos à Diminuição dos Passivos Financeiros e Diminuição do Endividamento Líquido, sendo segundo na Diminuição das dívidas de curto prazo.

Ao nível da análise económica, os municípios de Alcácer do Sal e Almada encontram-se igualmente bem posicionados no ranking das entidades com menor peso dos custos com pessoal face aos custos operacionais, sendo que este indicador é liderado pelo município do Seixal. O indicador Resultado Operacional por habitante é

liderado pelo município de Grândola. Este município é igualmente o melhor posicionado nos indicadores de cariz orçamental como o Grau de Execução da Receita Liquidada relativamente às Despesas Comprometidas, o Saldo Primário na Óptica dos Compromissos e Grau de Execução da Receita Cobrada relativamente à Despesa Paga. Em virtude da *performance* orçamental, o município de Grândola ocupa o 3º lugar no ranking geral do distrito e é o 2º nos municípios de pequena dimensão, logo atrás de Alcácer do Sal.

**Quadro 17 - Ranking dos Municípios do Distrito de Setúbal por Indicador**

Municípios / Indicadores	Dívidas a terceiros por habitante			Liquidez			Endividamento líquido por habitante		
	Valor	Ranking	Pontuação (peso 2)	Valor	Ranking	Pontuação (peso 2)	Valor	Ranking	Pontuação (peso 2)
Alcácer do Sal	170,03	1	20	0,44	2	18	29,84	2	18
Almada	249,82	2	18	0,07	1	20	-83,61	1	20
Barreiro	442,19	6	10	1,39	6	10	377,01	5	12
Grândola	948,69	9	4	0,47	3	16	697,43	9	4
Moita	439,36	5	12	2,09	8	6	413,66	6	10
Montijo	407,86	4	14	1,80	7	8	353,70	4	14
Santiago do Cacém	652,65	8	6	5,98	10	2	609,44	8	6
Seixal	341,55	3	16	0,51	4	14	184,70	3	16
Setúbal	608,44	7	8	0,70	5	12	476,00	7	8
Sines	1652,91	10	2	3,71	9	4	1351,69	10	2
Municípios / Indicadores	Resultado operacional por habitante			Peso dos custos com pessoal nos custos operacionais			Diminuição das dívidas de curto prazo		
	Valor	Ranking	Pontuação (peso 1)	Valor	Ranking	Pontuação (peso 1)	Valor	Ranking	Pontuação (peso 1)
Alcácer do Sal	78,08	3	8	0,44	3	8	232.020,37	9	2
Almada	37,66	6	5	0,41	2	9	-869.125,18	5	6
Barreiro	67,19	4	7	0,50	7	4	-2.374.925,65	4	7
Grândola	226,44	1	10	0,49	5	6	-307.572,70	6	5
Moita	37,80	5	6	0,59	10	1	-5.878.153,54	3	8
Montijo	-5,87	9	2	0,49	6	5	2.157.851,04	10	1
Santiago do Cacém	-18,97	10	1	0,52	8	3	-9.493.947,31	1	10
Seixal	2,16	8	3	0,40	1	10	-216.404,50	7	4
Setúbal	15,82	7	4	0,53	9	2	-5.919.340,50	2	9
Sines	165,90	2	9	0,44	4	7	-75.819,61	8	3
Municípios / Indicadores	Diminuição dos passivos financeiros			Grau de execução da receita liquidada relativamente às despesas comprometidas			Saldo primário na óptica dos compromissos		
	Valor	Ranking	Pontuação (peso 2)	Valor	Ranking	Pontuação (peso 1)	Valor	Ranking	Pontuação (peso 1)
Alcácer do Sal	-190.466,05	5	12	0,89	4	7	-2.003.891,17	4	7
Almada	-405.619,90	4	14	0,99	2	9	-580.238,29	3	8
Barreiro	3.902.436,30	8	6	0,87	5	6	-7.314.921,87	7	4
Grândola	-480.358,96	3	16	1,05	1	10	2.060.592,40	1	10
Moita	4.672.741,91	9	4	0,98	3	8	-4.425.466,45	6	5
Montijo	-127.392,70	6	10	0,87	6	5	-3.945.645,59	5	6
Santiago do Cacém	438.770,39	7	8	0,75	9	2	171.142,63	2	9
Seixal	9.363.528,22	10	2	0,83	7	4	-27.383.466,51	10	1
Setúbal	-1.432.325,67	1	20	0,77	8	3	-14.928.515,49	9	2
Sines	-657.878,31	2	18	0,59	10	1	-14.153.399,32	8	3
Municípios / Indicadores	Diminuição do endividamento líquido			Grau de execução da receita cobrada relativamente à despesa paga					
	Valor	Ranking	Pontuação (peso 2)	Valor	Ranking	Pontuação (peso 1)			
Alcácer do Sal	657.670,53	4	14	1,05	2	9			
Almada	7.708.599,87	9	4	1,02	5	6			
Barreiro	678.043,70	5	12	1,04	3	8			
Grândola	-468.173,94	3	16	1,15	1	10			
Moita	21.186.480,01	10	2	1,02	6	5			
Montijo	5.079.578,28	7	8	1,02	4	7			
Santiago do Cacém	2.218.385,44	6	10	1,00	8	3			
Seixal	5.569.519,26	8	6	1,00	7	4			
Setúbal	-6.581.860,16	1	20	0,99	10	1			
Sines	-1.126.370,03	2	18	0,99	9	2			

**Fonte:** Elaboração Própria

Apesar de a construção do ranking permitir uma ideia sobre a avaliação de desempenho dos municípios do distrito, este parece-nos pelas razões já apontadas anteriormente, carecer de indicadores de gestão retirados do sistema de contabilidade de custos e mais concretos na medição da economia, eficiência e eficácia das autarquias na condução das suas actividades.

### 3.3. – ANÁLISE DOS INDICADORES DIVULGADOS NO RELATÓRIO DE GESTÃO

Neste objectivo de investigação pretendemos analisar a informação prestada através de indicadores no Relatório de Gestão dos municípios do distrito de Setúbal, nomeadamente dos 10 municípios que disponibilizam o documento de prestação de contas no seu sítio de *Internet*, contando o número e classificando o tipo de indicador reportado. Os indicadores observados foram classificados em indicadores orçamentais e indicadores económico e/ou patrimoniais. Posteriormente, verificámos o número de vezes que cada indicador era apresentado pelos municípios.

Verificamos que 3 municípios não apresentam nenhum indicador, os restantes 7 municípios apresentam no total 159 indicadores. O máximo de indicadores apresentados por um município é de 45. Dos 159 indicadores apresentados, 115 são do tipo orçamental (72%) e 44 do tipo económico e/ou patrimonial (28%). Constatámos que dois municípios reportam uma análise comparativa dos últimos 5 anos, tal como proposto por Carvalho et al. (2006a) e os restantes municípios efectuam uma análise com 3 anos (4 municípios) e 2 anos (2 municípios). Pelo quadro 18 podemos observar os indicadores orçamentais que mais se repetem nos municípios do distrito de Setúbal em 2008.

**Quadro 18** – Indicadores Orçamentais mais repetidos pelos Municípios do Distrito de Setúbal

Indicadores Orçamentais	Nº de Municípios
Passivos financeiros / Investimento	3
Receitas correntes / Receitas totais	3
Receitas de capital / Receitas totais	3
Investimentos / Despesas de capital	3
Investimentos / Despesas totais	3
Despesas com pessoal / Despesas correntes	3
Encargos Financeiros / Despesas correntes	3

**Fonte:** Elaboração Própria

Face aos indicadores tipo orçamentais mais divulgados pelos municípios portugueses constatamos que os municípios de Setúbal, também evidenciam os indicadores (Passivos financeiros / Investimentos) e (Despesas com pessoal / Despesas correntes). A utilização de indicadores relacionados com as despesas com pessoal é justificada por ser a despesa mais representativa na globalidade da despesa autárquica e em particular nos municípios do distrito de Setúbal.

Importa salientar, que de acordo com o Decreto - Lei nº 116/84 de 6 de Abril, com as alterações introduzidas pelo Decreto - Lei nº 44/85 de 13 de Setembro, as despesas com o pessoal do quadro não podem exceder 60% das receitas correntes do ano anterior e as despesas totais com o pessoal em qualquer outra situação não podem exceder 25%. Verificámos que apenas 2 municípios apresentam a análise dos limites das despesas com o pessoal.

**Quadro 19** – Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais mais repetidos pelos Municípios do Distrito de Setúbal

Indicadores Económicos e/ou Patrimoniais	Nº de Municípios
Capital próprio / Activo líquido total	4
Fundos próprios / Passivo total	4
Resultado líquido / Fundos próprios	3
(Disponibilidades + Dívidas de 3ºs curto prazo + Existências + Títulos negociáveis) / Dívidas a 3ºs curto prazo	2
Disponibilidades / Exigível de curto prazo	2
Disponibilidades do ano n / Disponibilidades do ano n-1	2
Dívidas a pagar a curto prazo do ano n / Dívidas a curto prazo do ano n-1	2
Dívidas a receber do ano n / Dívidas a receber do ano n-1	2
Empréstimos MLP / Passivo	2
Imobilizado Líquido do ano n / Imobilizado líquido do ano n-1	2
Resultado líquido / Activo	2
Resultado líquido + amortizações e variação de provisões	2

**Fonte:** Elaboração Própria

Face aos indicadores tipo económico e/ou patrimoniais mais reportados pelos municípios portugueses constatamos que os municípios de Setúbal, também destacam os indicadores (Capital próprio / Activo líquido total) e (Fundos Próprios / Passivo Total). Verificamos ainda uma preocupação em apresentar indicadores sobre a liquidez geral. Como vimos anteriormente no AFMP os municípios portugueses em 31 de Dezembro de 2008,

apresentam uma falta de liquidez global num valor de 751,6 milhões de Euros, sendo que dos 308 municípios em Portugal, apenas 36% dos municípios apresentam liquidez positiva (12 de grande dimensão; 33 de média dimensão e 66 de pequena dimensão).

Os municípios do distrito de Setúbal também destacam os indicadores (Resultado líquido / Fundos Próprios), (Resultado líquido / Activo), embora de acordo com o AFMP de 2008, as referidas insuficiências na aplicação das regras contabilísticas do POCAL, faça com estes indicadores não sejam ainda vistos como indicadores de excelência para avaliar a *performance* dos municípios.

Importa salientar, que verificámos a utilização de indicadores idênticos, mas com designações diferentes, para a avaliação das mesmas situações, dado que não há normalização de indicadores e uma uniformização de análise por cada município.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo insere-se no âmbito de um projecto de investigação mais alargado que procura contribuir para o desenvolvimento da gestão autárquica no distrito de Setúbal. O objectivo desse projecto não se resume à análise de indicadores de natureza orçamental e patrimonial, sendo um trabalho que irá valorizar indicadores de outra ordem, nomeadamente, extraídos de um sistema de contabilidade analítica (designada por contabilidade de custos no POCAL) e indicadores importantes para a gestão que não assentem apenas em dados relativos à prestação de contas.

Neste contexto, o objectivo do presente artigo visou efectuar a necessária identificação dos indicadores que estão a ser utilizados para evidenciar o desempenho dos municípios, com especial incidência para a informação prestada pelos municípios do distrito de Setúbal. Procurou-se assim analisar a informação constante dos Relatórios e Contas destas entidades, utilizando os dados já trabalhados no AFMP. Este foi o documento base para a realização dos diversos objectivos específicos do estudo, sendo o ponto de partida para a elaboração de um ranking de desempenho para os municípios da amostra e para a análise da divulgação de indicadores no Relatório de Gestão.

Os principais resultados do estudo efectuado sobre os municípios do distrito de Setúbal e para o ano de 2008, podem ser sintetizados da seguinte forma:

- Ausência de indicadores assentes na contabilidade de custos, essencialmente em virtude da sua baixa implementação, facto extensível à realidade nacional;
- A informação tratada no AFMP é apresentada numa perspectiva orçamental e patrimonial consoante a informação sobre os municípios do distrito de Setúbal, embora contida dispersa e inserida num contexto nacional e de apresentação de rankings para os mais e menos em cada indicador;
- O AFMP disponibiliza um ranking global como conjugação dos diversos indicadores que foram analisados, embora seja reduzida a informação relativa ao distrito de Setúbal. Apenas 3 municípios figuram nos rankings globais;
- A elaboração de rankings exclusivos para a amostra permitiu evidenciar com maior detalhe a *performance* dos municípios em análise, quer através de um ranking global, quer dos rankings obtidos em cada indicador;
- O ranking global para o distrito confirma Alcácer do Sal, Almada e Grândola como os municípios mais bem posicionados e Santiago do Cacém com aquele que encerra a lista;
- Na análise à divulgação de indicadores nos Relatórios de Gestão da amostra, confirma-se que os mesmos assentam fundamentalmente em indicadores de carácter orçamental, económicos e/ou patrimonial;
- Os municípios do distrito de Setúbal apresentam um total de 159 indicadores diferentes, sendo 115 de natureza orçamental e 44 de carácter económico e patrimonial. 3 municípios não apresentam qualquer indicador;
- Os indicadores ainda apresentam designações utilizadas na contabilidade empresarial, como é o exemplo do rácio Capital Próprio/Activo Líquido Total. Este é, conjuntamente com o rácio Fundos Próprios/Passivo Total aquele que é mais divulgado, não se repetindo contudo mais do que quatro vezes.

Assim e de uma forma geral, verifica-se que o conjunto de indicadores seleccionados para avaliar a gestão dos municípios tem como fonte de informação dois sistemas contabilísticos, a Contabilidade Patrimonial e a Contabilidade Orçamental, mais concretamente nos mapas de “Balanço”, Demonstração dos Resultados” e “Mapas de Controlo Orçamental”. Ou seja, nenhum dos indicadores previstos tem por base o sistema obrigatório de Contabilidade de Custos, exigida quer pelo POCAL, quer indirectamente pelo Regime Geral de Taxas (Lei 53-E/2006). Ou seja, esta avaliação é sempre feita tendo em vista o total dos custos e dos proveitos pelas naturezas bem como o seu impacto nas variações patrimoniais e nunca nas diferentes funções onde são



consumidos e gerados os recursos. É por isso uma avaliação da gestão efectuada, que não fornece informação detalhada sobre a formação dos custos e dos proveitos, e que permitiria apoiar a gestão na tomada de decisão futura e simultaneamente tomar medidas correctivas adequadas e atempadas.

Por outro lado, com a Lei n.º 66-B/2007 de 28 de Dezembro, que estabelece o Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública (SIADAP), e o qual tem aplicação às entidades autárquicas, novas formas de avaliação de desempenho dos municípios se tornaram obrigatórias. De acordo com o SIADAP, a avaliação de desempenho de um município, assenta na criação e avaliação de metas que permitam aferir sobre a eficácia, eficiência e qualidade da gestão dessas entidades. Esta avaliação deve ser apresentada num Quadro de Avaliação e Responsabilização (QUAR).

Pelo que observámos da análise do documento do Conselho Coordenador sobre as linhas de orientação para a elaboração de um QUAR, as organizações ao elaborarem os seus QUAR's apresentam os indicadores por eficiência, eficácia e qualidade e não têm:

- Que ter os mesmos objectivos, mesmo que tenham missões semelhantes;
- Entre instituições, de utilizar os mesmos indicadores por critério de avaliação;
- Não necessitam fazer uso da informação contabilística para o cálculo desses indicadores, nomeadamente dos de qualidade; e,
- Podem atribuir diferentes ponderações a cada um dos critérios a avaliar.

Assim, como linha de investigação futura e dando seguimento ao nosso projecto, pretendemos efectuar, uma análise comparativa dos QUAR's dos diferentes municípios do distrito de Setúbal, ao nível dos objectivos definidos, ponderações atribuídas, indicadores apresentados, e efectuar uma hierarquização das mesmas, quer pelo grau de atingimento de cada objectivo, quer pela classificação atingida no QUAR, possibilitando uma comparação entre os dois rankings obtidos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Amaral, F., (2002), "Curso de direito administrativo" Volume 1, Almedina, 2ª Edição, Coimbra.
- Bernardes, A., (2003): "Contabilidade Pública e Autárquica – POCP e POCAL", CEFA, 2ª Edição, Coimbra.
- Caiado, A., (2002): "Contabilidade de Gestão", Áreas Editora, 2ª Edição, Lisboa.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P. e Jorge, S., (2010): "Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2008", Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, Lisboa.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., e Jorge, S., (2009): "Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2007", Fundação para a Ciência e a Tecnologia, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Tribunal de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., e Jorge, S., (2008): "Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2006", Fundação para a Ciência e a Tecnologia, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Tribunal de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., e Jorge, S., (2007): "Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2005", Fundação para a Ciência e a Tecnologia, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Tribunal de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J., Camões, P., e Jorge, S., (2006): "Anuário Financeiro dos Municípios Portugueses 2004", Fundação para a Ciência e a Tecnologia, Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, Tribunal de Contas.
- Carvalho, J., Fernandes, M. J. e Teixeira, A., (2006a): "POCAL Comentado", 2ª Edição, Rei dos Livros, Porto.
- Carvalho, J. Martinez, V. P., e Pradas, L. T., (1999): "Temas de Contabilidade Pública", Rei dos Livros, Lisboa.
- Conselho Coordenador de Avaliação de Serviços, (2008): "Construção do QUAR Linhas de Orientação".
- Correia, F., (2002): "Contabilidade de custos ou a analítica no POCAL". Revisores e Empresas, Ano 4, nº 18, pp 7-26.
- Costa, T. e Carvalho, J., (2006): "O Contributo da Contabilidade de Custos para a fixação das tarifas e preços na Administração local em Portugal", Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos 3(2), Maio/Agosto, pp. 189-199.
- Costa, T., (2005): "A utilidade da Contabilidade de Custos nas autarquias – o caso da fixação das tarifas e preços municipais", Tese de Mestrado, Universidade do Minho, Setembro, Braga.
- Decreto-Lei nº 116-84, de 6 de Abril.
- Decreto-Lei nº 44-85, de 13 de Setembro.
- Decreto-Lei nº 54-A/99, de 22 de Fevereiro.
- Jones, R. e Pendlebury, M., (2000) "Public Sector Accounting" Financial Times Management, Prentice Hall, 5ª Edição, Harlow.
- Lei nº 53-E/2006, de 29 de Dezembro, aprova o regime geral das taxas das autarquias locais.
- Lei nº 2/2007, de 15 de Janeiro, aprova a Lei das Finanças Locais.
- Lei nº 66-B/2007 de 28 de Dezembro, estabelece o Sistema Integrado de Avaliação do Desempenho da Administração Pública (SIADAP).
- Mata, C., (2010): "A Contabilidade de Custos no POCAL: os municípios do Distrito de Setúbal", Provas Públicas, ESCE-IPS, Setúbal.
- Nicolau, J., Correia, F., e Portela, R., (2004): "POCAL: Contabilidade de Custos" Edição Associação do Técnicos Administrativos Municipais, Santarém.
- Teixeira, A. B., Pardal, P., Mata, C., e Teixeira, N. (2010): "A Contabilidade Analítica no POCAL e o grau de implementação no Distrito de Setúbal" XX Jornadas Luso Espanholas de Gestão Científica, ESCE-IPS, Setúbal.
- Teixeira, A. B., (2009): "A contabilidade como sistema de informação nas instituições do ensino superior público em Portugal – O caso da Escola Superior de Ciências Empresariais", Tese de Doutoramento. Universidade Aberta.
- Teixeira, A. B., Mata, C., Rita, R., Gonçalves, S. e Rosário, C., (2005): "Da implementação da Contabilidade Analítica à informação relevante para a gestão – Uma abordagem comparativa dos objectivos do POC e do POCP" - 2º Concurso de Projectos de Investigação do Instituto Politécnico de Setúbal.

## SÍTIOS DE INTERNET (CONSULTADOS EM 14 DE NOVEMBRO DE 2010)

Câmara Municipal do Seixal - [www.cm-seixal.pt](http://www.cm-seixal.pt)  
Câmara Municipal de Setúbal - [www.mun-setubal.pt](http://www.mun-setubal.pt)  
Câmara Municipal de Almada - [www.m-almada.pt](http://www.m-almada.pt)  
Câmara Municipal de Sines - [www.sines.pt](http://www.sines.pt)  
Câmara Municipal de Alcochete - [www.cm-alcochete.pt](http://www.cm-alcochete.pt)  
Câmara Municipal de Montijo - [www.mun-montijo.pt](http://www.mun-montijo.pt)  
Câmara Municipal da Moita - [www.cm-moita.pt](http://www.cm-moita.pt)  
Câmara Municipal de Sesimbra - [www.cm-sesimbra.pt](http://www.cm-sesimbra.pt)  
Câmara Municipal de Santiago do Cacém - [www.cm-santiagocacem.pt](http://www.cm-santiagocacem.pt)  
Câmara Municipal de Grândola - [www.cm-grandola.pt](http://www.cm-grandola.pt)  
Câmara Municipal de Alcácer do Sal - [www.cm-alcacerdosal.pt](http://www.cm-alcacerdosal.pt)  
Câmara Municipal de Palmela - [www.cm-palmela.pt](http://www.cm-palmela.pt)  
Câmara Municipal do Barreiro - [www.cm-barreiro.pt](http://www.cm-barreiro.pt)  
Direcção Geral das Autarquias Locais (DGAL) – [www.dgaa.pt](http://www.dgaa.pt)

---

<sup>1</sup> São consideradas entidades equiparadas a autarquias locais as áreas metropolitanas, as assembleias distritais, as associações de freguesias e de municípios de direito público, bem como as entidades que, por lei, estão sujeitas ao regime de contabilidade das autarquias locais.

<sup>2</sup> Liquidez = (Disponibilidades + títulos negociáveis + dívidas a receber de curto prazo) – Dívidas a pagar de curto prazo.

<sup>3</sup> Endividamento Líquido = (Disponibilidades + títulos negociáveis + dívidas a receber de curto prazo) – Dívidas a pagar de curto e médio longo prazo.

<sup>4</sup> Rácio: Dívidas a Fornecedores/Receitas de n-1

<sup>5</sup> No AFMP de 2008 considerou-se apenas a informação dos municípios, uma vez que, não era conhecida a participação de cada município no capital de cada empresa municipal.